

AUDITORIA CONTABIL

ARTHUR VINICIUS CUNHA VIANA

MONOGRAFIA SUBMETIDA A BANCA EXAMINADORA
DO CURSO DE CIENCIAS CONTABEIS COMO
REQUISITO PARCIAL PARA A OBTENÇÃO DO GRAU
DE BACHAREL EM CIENCIAS CONTABEIS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA

FORTALEZA - 1994

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos necessários a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que seja feita de conformidade com as normas da ética científica.

ARTHUR VINICIUS CUNHA VIANA

SUMARIO

1.	INTRODUÇÃO.....	01
1.1	A auditoria Dentro da Contabilidade.....	01
2.	SURGIMENTO E EVOLUÇÃO.....	02
3.	PRINCIPIOS E CONVENÇÕES CONTABEIS GERALMENTE ACEITOS...	03
3.1	Princípio da Entidade.....	03
3.2	Princípio da Continuidade.....	03
3.3	Princípio do Custo Histórico como Base de Valor.....	04
3.4	Princípio da Realização da Receita.....	04
3.5	Princípio da Competência dos Exercícios.....	05
3.6	Princípio do Denominador Comum Monetário.....	05
3.7	Convenção da Objetividade.....	05
3.8	Convenção do Conservadorismo.....	06
3.9	Convenção da Materialidade.....	06
3.10	Convenção da Consistência.....	06
4.	DEMONSTRAÇÃO CONTABEIS.....	07
4.1	Balanco Patrimonial.....	07
4.2	Demonstração do Resultado do Exercício.....	08
4.3	Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	09
4.4	Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos.....	10
4.5	Notas Explicativas.....	11
5.	CONTROLE INTERNO.....	12
6.	AUDITORIA INTERNA.....	13
7.	AUDITORIA EXTENA.....	15
8.	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	16
8.1	Natureza dos Procedimentos.....	16
8.1.1	Testes de Observância.....	16
8.1.2	Testes Substantivos.....	16
8.2	Forma de Aplicação.....	16
9.	NORMAS DE AUDITORIA.....	17
9.1	Normas Técnicas.....	18
9.1.1	Normas de Execução dos Trabalhos.....	18
9.1.1.1	Planejamento da Auditoria.....	18

9.1.1.2	Relevância.....	18
9.1.1.3	Risco de Auditoria.....	19
9.1.1.4	Supervisão e Controle de Qualidade.....	19
9.1.1.5	Estudo e Avaliação do Sist.Cont. e de Cont.Internos.....	19
9.1.1.6	Aplicação dos Procedimentos de Auditoria.....	20
9.1.1.7	Documentação da Auditoria.....	20
9.1.1.8	Continuidade Normal dos Negócios da Entidade.....	20
9.1.1.9	Amostragem Estatística.....	21
9.1.1.10	Processamento Eletrônico de Dados - PED.....	21
9.1.1.11	Estimativas Contábeis.....	21
9.1.1.12	Transações com Parte Relacionadas.....	22
9.1.1.13	Transações e Eventos Subsequentes.....	22
9.1.1.14	Carta de Responsabilidade da Administração.....	22
9.1.1.15	Contingências.....	22
9.1.2	Normas do Parecer dos Auditores Independentes.....	23
9.1.2.1	Generalidades.....	23
9.1.2.2	Parecer Sem Ressalva.....	23
9.1.2.3	Circunstâncias que Impedem a Emissão do Parecer Sem Ressalva.....	23
9.1.2.4	Parecer Com Ressalva.....	24
9.1.2.5	Parecer Adverso.....	24
9.1.2.6	Parecer Com Abstenção de Opinião.....	24
9.1.2.7	Incerteza.....	24
9.1.2.8	Informações Relevantes na Demonstrações Contábil.....	25
9.1.2.9	Parecer Quando Demonstrações de Coligadas e/ou Controladas São Auditadas por outros auditores.....	25
9.1.2.10	Parecer Sobre Demonstrações Contábeis Condensadas.....	25
9.1.2.11	Demonstrações Contábeis Não Auditadas.....	25
9.2	Normas Profissionais.....	26
9.2.1	Competência Técnico-Profissional.....	26
9.2.2	Independência.....	26
9.2.3	Responsabilidade do Auditor na Exec.dos Trabalhos.....	27
9.2.4	Honorários.....	27
9.2.5	Guarda da Documentação.....	27

9.2.6	Sigilo.....	28
9.2.7	Utilização do Trabalho do Auditor Interno.....	28
9.2.8	Utilização do Trabalho de Especialistas.....	28
10.	PAPÉIS DE TRABALHO.....	29
10.1	Conceito.....	29
10.2	Principais Pontos dos Papéis de Trabalho.....	29
10.2.1	Revisão do Controle Interno.....	29
10.2.2	Relevância e Relatividade.....	29
10.2.3	Escopo do Trabalho.....	29
10.2.4	Objetivo do Exame.....	29
10.2.5	Planejamento do Trabalho.....	30
10.2.6	Julgamento Profissional.....	30
10.2.7	Informações e Fato Materiais.....	30
10.2.8	Fonte das Informações Obtidas.....	30
10.2.9	Conclusão.....	30
10.3	Tipos de Papéis de Trabalho.....	30
10.3.1	Lançamento de Ajuste e/ou Reclassificação.....	30
10.3.2	Ponto para Recomendação.....	30
10.3.3	Memorando.....	31
10.3.4	Balancete do Razão.....	31
10.3.5	Análise.....	31
10.3.6	Conciliação.....	31
10.3.7	Programa de Auditoria.....	31
10.4	Codificação dos Papéis de Trabalho.....	32
10.5	Revisão dos Papéis de Trabalho.....	32
11.	PARTICIPAÇÃO DE ESTUDANTES EM SERVIÇOS DE AUDITORIA....	33
12.	ENCERRAMENTO DO TRABALHO.....	34
13.	CONCLUSÃO.....	35
14.	BIBLIOGRAFIA.....	36

1. INTRODUÇÃO

1.1. A AUDITORIA DENTRO DA CONTABILIDADE

A contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades sob o ponto de vista econômico e financeiro e considerando os aspectos quantitativos e qualitativos e as variações decorrentes das operações próprias da entidade. Tem como objetivo dar condições aos seus usuários de avaliar a sua situação econômica e financeira em um dado momento, mas também fazer inferências às suas tendências futuras.

O objeto da contabilidade é o patrimônio das entidades e, baseado neste, ela fornece as informações necessárias para o alcance do seu objetivo. A contabilidade usa de algumas técnicas para atingir a sua finalidade, que são A ESCRITURAÇÃO, AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, A AUDITORIA e A ANÁLISE DE BALANÇOS.

A auditoria, objeto do presente trabalho, consiste no exame de registros, livros e documentos, inspeções, obtenção de informações internas e externas, obedecendo a procedimentos apropriados, com o objetivo de atestar se as demonstrações contábeis estão de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e aplicados de maneira uniforme.

A partir desse conceito será desenvolvido este trabalho, procurando enfatizar os pontos principais desta complexa atividade que requer do profissional de auditoria a máxima aplicação e dedicação para um bom desempenho de suas funções.

2. SURGIMENTO E EVOLUÇÃO

Em decorrência do aparecimento das grandes empresas e a partir da taxaço do imposto de renda com base nos resultados apurados nos balanços é que sentiu-se a necessidade de confirmaço dos registros e demonstraço contábeis, surgindo, assim, a auditoria.

A auditoria firmou-se e evoluiu juntamente com a evoluço econômica que ocasionou o crescimento das empresas com o emprego de capitais populares, que exigiam a confirmaço dos registros e demonstraço contábeis como forma de preservar o seu patrimônio.

A Inglaterra foi a primeira a instituir a taxaço do imposto de renda com base nos lucros apresentados nas demonstraço contábeis das empresas e era também a grande dominadora do comércio mundial, possuindo as maiores empresas comerciais. Esses fatores fizeram com que a Inglaterra se constituísse no centro ideal para o surgimento da auditoria.

Os mesmos motivos que provocaram o surgimento da auditoria, são os grandes responsáveis por sua evoluço. É nos Estados Unidos onde a auditoria é mais desenvolvida, em decorrência do crescimento das empresas e do aumento da complexibilidade de suas operaço e da participação crescente do capital popular empregado nos grandes empreendimentos.

3. PRINCIPIOS E CONVENÇÕES CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS

3.1. PRINCÍPIO DA ENTIDADE

A contabilidade é mantida para a entidade e esta não se confunde com a figura dos seus sócios (mesmo que o dono seja um só). Esta definição, essencialmente jurídica, não explica totalmente a dimensão que o termo "Entidade" tem para a Contabilidade, a saber:

a) Dimensão Jurídica: a entidade é perfeitamente distinta dos sócios.

b) Dimensão Económica: caracterizada pela massa patrimonial e sua evolução precisa ser acompanhada pela Contabilidade.

c) Dimensão Organizacional: vista como um grupo de pessoas exercendo controle sobre receitas e despesas investimentos e distribuições.

d) Dimensão Social: a entidade não deve ser analisada somente pela utilidade para ela própria mas também pelo que contribui no campo social.

3.2. PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Para a Contabilidade, as atividades operacionais de uma entidade tem continuidade indefinida, até que surjam fortes evidências que indiquem o contrário. Em um sentido mais profundo a entidade é encarada como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente, sem interrupções.

3.3. PRINCIPIO DO CUSTO HISTORICO (ORIGINAL) COMO BASE DE VALOR

Um ativo é incorporado nos registros contábeis pelo custo de aquisição ou pelos insumos necessários para fabricá-los e este é a base para todas as contabilizações subsequentes relativas ao custo do ativo.

é o mais antigo princípio de contabilidade e considerado por alguns estudiosos como uma consequência da continuidade da entidade. No Brasil, a denominação deste princípio pode ser modificada para *CUSTO HISTORICO CORRIGIDO COMO BASE DE VALOR* levando-se em consideração o efeito da inflação e conseqüentemente o da correção monetária.

3.4 PRINCIPIO DA REALIZAÇÃO DA RECEITA

A receita é considerada realizada quando os produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos ao cliente (pessoa física ou jurídica) mediante pagamento ou promessa de pagamento à entidade produtora. Isso coincide quase sempre com o momento da venda.

Na legislação das sociedades anônimas (Lei Nº 6404, de 15.12.76) as receitas serão computadas na determinação do resultado do exercício, mesmo que ainda não realizadas totalmente.

Art 187 parág. 1º. "Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda".

3.5. PRINCIPIO DA COMPETENCIA DOS EXERCICIOS

As receitas e despesas devem ser reconhecidas quando da apuração do resultado do exercício a que pertencem. A Contabilidade reconhece a apuração do resultado através do confronto entre as receitas e despesas, registradas dentro do período estabelecido como sendo o exercício social.

3.6. PRINCIPIO DO DENOMINADOR COMUM MONETARIO

As demonstrações contábeis devem ser expressas em moeda corrente nacional de poder aquisitivo da data do último balanço patrimonial. A contabilidade procura reduzir ativos e obrigações de natureza das mais diferenciadas em um denominador comum monetário que expressa a avaliação desses ativos e obrigações em moeda corrente do país.

3.7. CONVENÇÃO DA OBJETIVIDADE

Entre procedimentos igualmente ou até desigualmente relevantes, tende-se a escolher sempre o mais objetivo, em ordem decrescente:

a) procedimentos que possam ser comprovados através de uma documentação formal ou evidência que dê suporte ao registro e sua avaliação;

b) procedimentos que tragam o consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridades sobre princípios contábeis.

3.8. CONVENÇÃO DO CONSERVADORISMO

Entre as alternativas existentes para avaliação do patrimônio, que sejam igualmente válidas segundo os princípios de contabilidade, a Contabilidade deve escolher aquela que indicar menor valor para os ativos e maior valor para as obrigações.

3.9. CONVENÇÃO DA MATERIALIDADE

A Contabilidade deve avaliar a consequência da informação evidenciada ou negada aos seus usuários levando em consideração a relação custo-benefício, ou seja, dever evitar desperdícios de tempo e dinheiro registrando apenas fatos que mereçam atenção pela sua materialidade, e no momento oportuno.

3.10. CONVENÇÃO DA CONSISTÊNCIA

Uma vez adotado um determinado critério, dentre outros igualmente válidos, este não deve ser precipitadamente trocado nos relatórios periódicos, a fim de preservar o poder de informação destes relatórios em comparação a outros anos. Quando ocorrer uma mudança de critério, deverá constar nas notas explicativas às demonstrações financeiras as consequências decorrentes de tal mudança.

4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis ou financeiras, como denominadas na Lei das S.A., são os relatórios emitidos pela contabilidade como forma de expor aos seus usuários a posição patrimonial e financeira da entidade.

As demonstrações contábeis constituem o objeto principal da auditoria. É sobre elas que estarão voltadas a maior parte das atenções durante os trabalhos da auditoria, o que requer dos auditores em profundo conhecimento do que elas representam.

Basicamente, as demonstrações contábeis são; O BALANÇO PATRIMONIAL, A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO, A DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS e A DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DOS RECURSOS.

4.1. O BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial reflete a posição patrimonial e financeira da entidade em uma determinada data, normalmente no final do ano ou de um período prefixado.

No balanço patrimonial as contas são agrupadas de acordo com a sua natureza de modo a facilitar a compreensão e a análise do que representam.

As contas são dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez no ativo e em ordem crescente de prazo de exigibilidade no passivo.

No balanço patrimonial as contas deverão ser dispostas da seguinte forma:

ATIVO	PASSIVO
Circulante	Circulante
Realizável a Longo Prazo	Exigível a Longo Prazo
Permanente	Resultado de Exercícios
Imobilizado	Futuros
Permanente	PATRIMONIO LIQUIDO
Diferido	Capital Social
	Reservas de Capital
	Reservas de Reavaliação
	Reservas de Lucros
	Lucros ou Prejuízos
	Acumulados

4.2. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

É a representação, de forma resumida, do resultado de todas as operações realizadas pela empresa referentes ao exercício, demonstradas a fim de destacar o lucro líquido do exercício.

A demonstração do resultado deve discriminar todas as receitas e despesas, agrupadas pela mesma natureza, o lucro ou prejuízo operacional, o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto, participações de empregadores e demais contribuições, o lucro ou prejuízo líquido e, ainda, o lucro líquido por ação do capital social.

A demonstração do resultado do exercício é estruturada na forma dedutiva, como se segue (Hipótese de uma demonstração de uma que apresenta lucro em um dado exercício).

Receita Bruta Das Vendas e Serviços
 (-) Reduções, Abatimentos e Impostos Sobre Vendas e
 Serviços
 Receita Líquida Das Vendas e Serviços
 (-) Custos das Mercadorias e Serviços Vendidos
 Lucro Operacional Bruto
 (-) Despesas de Vendas
 (-) Despesas Administrativas
 (-) Despesas Financeiras
 (-) Outras Despesas Operacionais
 Lucro Operacional Líquido
 (+) Receitas Não Operacionais
 (-) Receitas Não Operacionais
 (+) Resultado da Correção Monetária
 Lucro antes do Imposto de Renda
 (-) Provisão para o Imposto de Renda
 (-) Participações e Contribuições
 Lucro Líquido do Exercício
 Lucro Líquido Por Ação

4.3. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

Visa esclarecer a destinação dada aos lucros ou prejuízos acumulados, demonstrando seu saldo do início do exercício, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial, demonstra, ainda, as transferências para reservas, os dividendos distribuídos, parcela incorporada ao capital, reversões de reservas, o lucro líquido do exercício e o saldo final.

A finalidade principal da demonstração de lucros ou prejuízos acumulado é evitar que sejam englobados, na

demonstração do resultado do exercício, lucros ou prejuízos de exercícios anteriores, o que dificultaria a análise do resultado do exercício.

Essa demonstração pode ser substituída pela DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO, que retrata toda a movimentação ocorrida nas contas do Patrimônio Líquido, englobando assim a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

4.4. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DOS RECURSOS

Evidencia a origem dos recursos que ingressaram no capital circulante líquido e a aplicação de recursos em elementos do patrimônio que não constituam capital circulante.

Na demonstração das origens e aplicações dos recursos as origens dos recursos devem ser agrupadas em: lucro de exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros; realização do capital social e contribuições para reservas de capital; recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.

As aplicações dos recursos devem ser agrupadas em: dividendos distribuídos; aquisição de direitos do ativo imobilizado; aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido; redução do passivo

exigível a longo prazo.

Deverá constar, também, os saldos do ativo e passivo circulantes, no início e no fim do período, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução no período.

4.5. NOTAS EXPLICATIVAS

As notas explicativas servem para completar as demonstrações, propriamente dita. Esclarecem e facilitam a interpretação de detalhes relevantes que não podem ser devidamente identificados nas demonstrações contábeis isoladamente, tais como: critérios de avaliação dos elementos do patrimônio; mudança dos critérios de avaliação e seus efeitos nas demonstrações contábeis; participações relevantes em coligadas e/ou controladas; ajustes de exercícios anteriores; eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que possam causar efeitos relevantes nos resultados da empresa; etc.

5. CONTROLE INTERNO

Controle interno é o conjunto de dispositivos usados pela administração de uma empresa para fiscalizar a rotina de trabalho, permitindo prevenir ou remediar acontecimentos que se verificam dentro da empresa que possam, por consequência, afetar o seu patrimônio.

A Contabilidade é o principal meio de controle interno que uma empresa pode dispor, com a desvantagem de apenas constatar o fato depois da sua ocorrência. Existem outros meios capazes de indicar o fato no momento de sua ocorrência e, ainda, outros que permitem prevenir fatos por antecipação.

Quanto melhor e mais seguro seja o sistema de controle interno de uma empresa, maior será a confiança depositada pelo auditor nos registros da empresa, quando do seu exame. Por isso o auditor deve começar seu trabalho com uma avaliação do sistema de controle interno da empresa para que possa determinar o grau de confiabilidade oferecido pelos registros e demonstrações contábeis apresentados para exame. A avaliação do controle interno irá determinar, também, a extensão e a profundidade do trabalho a ser realizado. Essa avaliação pode ser feita por meio de questionários de controles internos que podem levantar questões abrangendo diversos setores, mais adequado a pequenos e médias empresas, ou setores específicos, indicados para empresas de grande porte.

Não existem sistemas de controle interno que sejam absolutamente seguros. Cabe ao auditor fazer sugestões que possam melhorar a sua eficiência ou no sentido de diminuir as falhas existentes no sistema.

6. AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna que é feita por um profissional de auditoria que tenha vínculo empregatício com a empresa auditada e em caráter permanente. Apesar de estar ligado à empresa, o auditor deve obedecer às normas de auditoria e exercer a sua função com a mais absoluta independência e imparcialidade que a profissão exige.

A empresa deve exigir do seu auditor interno todos os requisitos necessários do exercício de sua profissão, e este deverá exigir da empresa, com total independência, o cumprimento das obrigações que lhe cabem, pois seu vínculo com a empresa é meramente funcional.

A auditoria interna, pela sua complexidade, somente é viável em empresas de médio para grande porte, pois embora pequenas empresas ou empresas com pouco volume de negócios não teriam condições ou a necessidade de mobilizar recursos para esta atividade.

A grande vantagem da auditoria interna é o controle e verificação permanente de todos os atos da administração da empresa. O auditor interno, como também seus auxiliares, devem ter acesso livre aos diversos departamentos da empresa para que seja facilitado o trabalho de coleta de dados e informações sobre as operações desta.

Dentre as desvantagens da auditoria interna pode-se citar o envolvimento de funcionários do departamento de auditoria com os demais departamentos que façam surgir laços de amizade entre eles, o que pode provocar em certo constrangimento na fiscalização dos serviços. Além disso, há o risco da auditoria interna ceder à influência da administração da empresa, o que poderia desvirtuar a sua função e ocasionar a perda da credibilidade dos seus

relatórios.

Algumas empresas, mesmo mantendo auditoria interna, contratam serviços de auditores externos, que agem com maior desprendimento e liberdade, auxiliando os auditores internos e funcionando como fiscais da eficiência da auditoria interna.

7. AUDITORIA EXTERNA

A auditoria externa segue os mesmos caminhos da auditoria interna para a realização do seu trabalho. As técnicas de auditoria e a atenção dada aos controles internos são pontos comuns. Além disso, os auditores externos devem fazer sugestões para diminuir as deficiências encontradas, como na auditoria interna. O auditor externo é um profissional independente, sem vínculo de emprego, que se coloca à disposição da empresa e tem como objetivo principal, atender às necessidades desta no que diz respeito à veracidade das informações e adequação das demonstrações financeiras à realidade.

A principal distinção da auditoria externa em relação a auditoria é a independência da entidade auditada. Essa auditoria interna é a independência da entidade auditada. Essa independência exige do profissional maior preparo técnico e moral, somente ele deve julgar a extensão e a profundidade de seu trabalho para que possa chegar a conclusões seguras e emitir seu parecer, ao final do seu exame, de acordo com os elementos encontrados.

A auditoria externa é, hoje, uma atividade fundamental. Algumas empresas, por força de disposição legal, são obrigadas a contratar auditoria externa, tais como: instituições financeiras, companhias abertas, sociedades seguradoras, etc. Existem, também, empresas que necessitam dela devido a condições especiais, por exemplo: quando desejam adquirir empréstimos de vulto, as empresas se sujeitam à auditoria externa por exigência do Banco.

- * Cruzamento de informações de diversas fontes;
- * Conferência de somas de cálculos;
- * Estudo dos métodos operacionais;
- * Avaliação dos controles internos.

9. NORMAS DE AUDITORIA

Abrangem as normas técnicas, que estabelecem conceitos doutrinários e fixam critérios de contabilidade, e as normas profissionais, que fixam regras de procedimentos de ordem profissional.

9.1. NORMAS TÉCNICAS

9.1.1. NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

9.1.1.1. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

O auditor deve planejar o seu trabalho de acordo com as normas Brasileiras de Contabilidade e conforme o compromisso assumido no contrato com a entidade.

O auditor deverá ter o conhecimento satisfatório sobre o ramo de atividades da entidade e deve considerar todas as suas particularidades que sejam relevantes. Além disso, deve preparar o programa de trabalho por escrito de forma detalhada, servindo como controle de andamento do trabalho.

O planejamento do programa de trabalho deverá ser revisado e adaptado sempre que o auditor considerar conveniente.

9.1.1.2. RELEVANCIA

A medida que forem identificados os fatos relevantes, os exames de auditoria devem ser planejados e executados. A relevância deve ser considerada de acordo com a extensão dos procedimentos de auditoria, com as distorções que podem ou não provocar e pela adequação da apresentação e divulgação da informação contábil.

9.1.1.3. RISCO DE AUDITORIA

É possível que o auditor venha a emitir uma opinião inadequada sobre demonstrações contábeis que contenham incorreções significativas. O auditor deve fazer uma análise desse risco quando do planejamento do seu trabalho.

9.1.1.4. SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE

O auditor deve supervisionar os trabalhos da equipe técnica e fazer uma avaliação do cumprimento do planejamento e do programa de auditoria, da competência com que as tarefas estão sendo executadas e da documentação do trabalho executado. Deve também se certificar se conclusões obtidas são fruto do trabalho executado, e avaliar se pode ou não se fundamentar nelas para emitir opinião sobre as demonstrações contábeis.

O auditor deve criar mecanismos de controle dos serviços executados para avaliar se estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

9.1.1.5. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS

Como já foi abordado anteriormente neste trabalho, o auditor deve fazer uma avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade para determinar o grau de confiabilidade oferecido pelos registros e demonstrações contábeis apresentados para exame. Baseado nesta avaliação, o auditor deverá determinar a profundidade dos trabalhos a serem executados. Deverá, também, fazer sugestões oportunas para o aperfeiçoamento dos controles internos, sempre que possível.

9.1.1.6. APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Baseado na avaliação dos controles internos, análise de auditoria e em outros fatores, de que dispuser, o auditor determinará a extensão dos exames a serem executados aplicando os procedimentos de auditoria de acordo com o volume e complexidade das operações próprias da entidade.

9.1.1.7. DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

O auditor deve documentar todos os elementos relevantes encontrados através dos exames realizados, usando papéis de trabalho. Os papéis de trabalho são a prova do serviço realizado e o fundamento maior de sua opinião.

No caso de o auditor utilizar quaisquer documentos fornecidos pela entidade auditada, ele deverá se certificar da autenticidade e exatidão sempre que integrá-los aos papéis de trabalho.

A documentação da auditoria é de posse exclusiva do auditor, que deverá responsabilizar-se pela sua guarda e sigilo.

9.1.1.8. CONTINUIDADE NORMAL DOS NEGÓCIOS DA ENTIDADE

O auditor deve estar atento à continuidade normal dos negócios da entidade por ocasião do planejamento da auditoria, ao analisar os riscos de auditoria e durante a execução de seus trabalhos. Essa continuidade é caracterizada pelo prazo de um ano a contar da data das demonstrações contábeis examinadas.

Caso o auditor, durante a execução dos trabalhos, concluir que há riscos que ponham em dúvida a continuidade normal dos negócios da empresa, ele deverá avaliar os possíveis efeitos sobre as

demonstrações, principalmente no tocante à realização dos ativos da entidade.

9.1.1.9. AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA

Nos casos de exames em operações que envolvam grande volume ou alto grau de complexidade, o auditor poderá dispor de técnicas de amostragem estatísticas para executá-los.

9.1.1.10. PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS - PED

Se a entidade auditada usar processamento eletrônico de dados, o auditor deverá estar tecnicamente preparado e compreender todos os recursos do PED, para que possa fazer um planejamento adequado do seu trabalho.

9.1.1.11. ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

O auditor deve estar suficientemente informado sobre os controles, procedimentos e métodos que a entidade usa para estabelecer estimativas que originem as provisões.

Se o auditor verificar que houveram grandes distorções entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas, deve se certificar se houve o ajuste necessário nos procedimentos utilizados no estabelecimento das estimativas a fim de torná-las mais apropriadas no período examinado.

9.1.1.12. TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

O auditor deve obter, ainda na fase de planejamento, evidências que indiquem possíveis transações com partes relacionadas. Deve detectar as transações relevantes e aplicar os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a sua finalidade, natureza e extensão, principalmente nas que lhe pareçam irregulares ou com partes relacionadas não identificadas na fase de planejamento dos trabalhos.

9.1.1.13. TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQUENTES

No caso de eventos que exijam ajustes nas demonstrações ou divulgação de informações nas notas explicativas, ocorridos entre a data do balanço e a data de emissão do seu parecer, o auditor deverá aplicar procedimentos apropriados à situação.

9.1.1.14. CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

O auditor deverá obter da administração da entidade, carta que comprove a responsabilidade desta em relação aos registros e demonstrações contábeis examinadas na duração dos serviços de auditoria.

9.1.1.15. CONTINGÊNCIAS

O auditor deverá se certificar, aplicando os procedimentos apropriados, se todas as contingências passivas ou ativas forem adequadamente identificadas e consideradas pela administração da entidade nas demonstrações contábeis submetidas a exame.

9.1.2. NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

9.1.2.1. GENERALIDADES

é através do "Parecer do Auditor Independente" que o auditor expressa a sua opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas.

O parecer deverá ser datado, pela data do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade, e assinado pelo profissional responsável pelos trabalhos de auditoria, com o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade. No caso de o trabalho ter sido realizado por empresa de auditoria, deverá conter, igualmente, o nome e o número da empresa no Conselho Regional de Contabilidade.

O parecer deverá expressar, de forma clara e objetiva, opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis examinadas, destacando se estas representam ou não de forma adequada a realidade da empresa em relação a todos os aspectos relevantes.

9.1.2.2. PARECER SEM RESSALVA

O auditor emite parecer sem ressalva quando está certo de que as demonstrações contábeis examinadas representam de forma adequada a posição patrimonial e financeira da empresa, em todos os seus aspectos relevantes.

9.1.2.3. CIRCUNSTANCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECER SEM RESSALVA

O auditor não deverá emitir parecer sem ressalva quando houver discordância com administração da empresa em relação a eventos que provoquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, ou quando considerar

limitada a extensão do seu trabalho.

9.1.2.4. PARECER COM RESSALVA

O parecer com ressalva deverá ser emitido quando o auditor considerar que os efeitos decorrentes de incorreções ou omissões nas demonstrações contábeis são tão significativos que não possibilitem a emissão de parecer sem ressalva.

9.1.2.5. PARECER ADVERSO

O auditor deverá emitir parecer adverso quando concluir que as demonstrações contábeis examinadas não representam de forma adequada a posição patrimonial e financeira da empresa, de tal forma que não permitida, até mesmo, a emissão de parecer com ressalva.

9.1.2.6. PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

O auditor deve emitir parecer com abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis quando considerar que não obteve comprovação suficiente para fundamentá-la.

Quando o auditor emitir parecer com abstenção de opinião, parecer com ressalva ou adverso, deve incluir no seu parecer uma exposição clara e objetiva de todos os seus motivos e, se possível os efeitos nas demonstrações contábeis.

9.1.2.7. INCERTEZA

Quando houver incerteza sobre fato relevante que irá produzir efeitos significativos na posição patrimonial da empresa ou nos seus resultados operacionais, o auditor deverá incluir um parágrafo de

ênfase logo depois do parágrafo de opinião. Neste parágrafo deverá ser descrita a natureza da incerteza e, ser for possível, os seus efeitos.

9.1.2.8. INFORMAÇÕES RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O auditor deve incluir no seu parecer os esclarecimentos necessários para a correta interpretação das demonstrações contábeis, sempre que estas omitirem informações relevantes.

9.1.2.9. PARECER QUANDO DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CONTROLADA E/OU COLIGADAS SÃO AUDITADAS POR OUTROS AUDITORES

O auditor deve considerar o fato de que o exame das demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas são realizados por outros auditores independentes, dando destaque no seu parecer. O auditor da controladora deve expressar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseado no parecer do outro auditor sobre as demonstrações contábeis da controlada.

9.1.2.10. PARECER SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS

O auditor poderá emitir opinião sobre demonstrações contábeis condensadas, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

Todas as observações, destaques ou ressalvas constantes no parecer sobre as demonstrações contábeis originais deverão constar no parecer sobre as demonstrações condensadas.

9.1.2.11. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO AUDITADAS

Sempre que o nome do auditor independente estiver associado a demonstrações ou informações contábeis não examinadas por ele, estas devem estar claramente identificadas como "não-auditadas", em cada folha do conjunto.

9.2. NORMAS PROFISSIONAIS

9.2.1. COMPETENCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

O contador, como auditor independente, deve estar sempre atualizado de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, com as técnicas e princípios contábeis e com a legislação e ter conhecimentos sobre as técnicas administrativas e legislação própria do ramo da entidade auditada.

O auditor não deve aceitar o trabalho em cuja área não tenha o conhecimento necessário para um bom desempenho.

9.2.2. INDEPENDENCIA

O auditor deve ser imparcial e nunca pode se influenciar por fatos, preconceitos ou quaisquer outros fatores que tenham como consequência perda da sua independência em relação à entidade auditada.

Existem vários motivos que podem levar ao impedimento do exercício do auditor independente. O auditor não pode ter relações com a empresa durante a execução dos serviços ou mesmo no período a que se refere a auditoria. Entre outros fatores que levam ao impedimento do auditor, pode-se citar: vínculos conjugais ou de parentesco, relação de trabalho, participação como acionista da empresa e interesse

financeiro que o auditor possa vir a ter sobre a empresa.

O auditor independente deverá recusar o cargo ou renunciar a ele na ocorrência de qualquer desses motivos ou em qualquer outro caso de perda da sua independência.

9.2.3. RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos de auditoria e na exposição de suas conclusões, assumindo total responsabilidade sobre eles e sendo absolutamente imparcial nas suas opiniões.

9.2.4. HONORÁRIOS

O auditor deverá fixar os seus honorários de acordo com os diversos fatores de cada auditoria em particular, como a complexidade dos serviços, o tempo de sua realização, a qualificação profissional da equipe técnica e as tabelas de honorários fixadas pelas entidades de classe, entre outros.

O auditor deverá encaminhar carta-proposta à empresa antes do início da execução dos trabalhos, contendo o tempo estimado, a descrição dos serviços, os relatórios a serem emitidos, as condições de pagamento dos honorários, etc.

9.2.5. GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO

A documentação da auditoria, incluindo papéis de trabalho, correspondências, relatórios e pareceres,

deverão ficar na posse do auditor que guardará pelo mínimo de 03 (três) anos, a contar da data da emissão do seu parecer.

9.2.6. SIGILO

O auditor deverá manter em sigilo todas as informações de que tiver conhecimento a respeito das operações da empresa, mesmo depois de terminados os compromissos contratuais, somente podendo revelá-las a terceiros com autorização expressa da empresa ou por imposição legal.

9.2.7. UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITOR INTERNO

O auditor independente poderá utilizar os serviços do auditor interno durante a execução dos seus exames sobre as demonstrações contábeis. A sua responsabilidade não se modificará mesmo que o auditor interno tenha contribuído de forma significativa na execução dos seus trabalhos.

9.2.8 UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS

O auditor independente poderá utilizar serviços de especialistas durante a realização de seu trabalho. Quando a entidade contratar um especialista para executar determinados serviços que sejam relevantes ou que produza efeitos significativos nas demonstrações contábeis, a responsabilidade do auditor independente ficará restrita à sua competência profissional.

10. PAPÉIS DE TRABALHO

10.1. CONCEITO

Papéis de trabalho são o conjunto de documentos, fichas, correspondências, formulários e apontamentos usados pelo auditor no decorrer dos seus trabalhos. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, pois constituem a prova do trabalho executado, e neles é que o auditor deverá fundamentar a sua opinião sobre as informações contábeis examinadas.

10.2. PRINCIPAIS PONTOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO

10.2.1. REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

Para determinar o grau de confiabilidade do sistema de controle interno da empresa.

10.2.2. RELEVANCIA E RELATIVIDADE

Determinação dos pontos significativos a serem considerados na determinação do escopo do trabalho.

10.2.3. ESCOPO DE TRABALHO

Determinação da extensão dos procedimentos de auditoria e da aplicação destes, levando em consideração a revisão do controle interno e a relevância ou risco envolvido.

10.2.4 OBJETIVO DO EXAME

Determinação do que o auditor se propõe a examinar.

10.2.5. PLANEJAMENTO DO TRABALHO

Conhecimento prévio das operações da empresa e do que deverá se evidenciado.

10.2.6. JULGAMENTO PROFISSIONAL

Se o objetivo foi alcançado de modo satisfatório.

10.2.7. INFORMAÇÕES E FATOS MATERIAIS

Colocação adequada das informações e fatos obtidos durante os exames.

10.2.8. FONTE DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS

Indicação das fontes de todas as informações obtidas.

10.2.9. CONCLUSÃO

Considerações finais sobre o trabalho executado.

10.3. TIPOS DE PAPÉIS DE TRABALHO

10.3.1. LANÇAMENTO DE AJUSTE E/OU RECLASSIFICAÇÃO

Quando descobrir quaisquer erros, o auditor prepara os lançamentos contábeis para ajuste em um papel de trabalho, resumidamente, evidenciando as contas e o valor envolvido.

10.3.2. PONTO PARA RECOMENDAÇÃO

O auditor fará suas sugestões para o aprimoramento dos procedimentos e controles internos

por meio de papéis de trabalho apropriados. Essas recomendações também servirão de base para a formação da sua opinião.

10.3.3. MEMORANDO

Serve para auxiliar nos trabalhos do auditor, dando uma sequência mais longa ou mais breve aos trabalhos executados, conforme a conveniência.

10.3.4. BALANCETE DO RAZÃO

É o principal instrumento utilizado nos trabalhos de auditoria. Todos os demais papéis de trabalho se relacionam com ele; enquanto os demais assumem forma analítica, o balancete é mais sintético.

10.3.5. ANALISE

Serve para identificar a composição do saldo da conta, através de um exame mais profundo dos valores que a compõem.

10.3.6. CONCILIAÇÃO

É o cruzamento das informações das várias fontes para identificar as diferenças existentes.

10.3.7. PROGRAMA DE AUDITORIA

É, basicamente, o roteiro preparado pelo auditor a seu seguimento na execução dos trabalhos de auditoria. Para uma boa preparação do programa de auditoria, o auditor deve considerar, principalmente, os seguintes fatores: objetivos da auditoria; avaliação do sistema de controle interno da empresa; avaliação da relevância e do risco de auditoria; e a definição da extensão dos procedimentos de auditoria e o momento de sua

aplicação.

10.4. CODIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Para facilitar o arquivamento e resumir os trabalhos realizados, o auditor se utiliza da codificação dos papéis de trabalho.

Por convenção, os papéis de trabalho são codificados com letras maiúsculas em uma sequência lógica e racional, procurando resumir os trabalhos executados e formando um conjunto que represente todo o serviço executado.

10.5. REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O auditor deverá supervisionar os trabalhos da equipe técnica e proceder uma revisão dos papéis de trabalho para identificar se o trabalho está sendo executado de forma adequada ou se existem falhas.

Se o auditor constatar a existência de falhas de execução ou de falta de evidências, por ocasião de sua revisão, deverá indicá-las para que possam ser eliminadas.

Ao revisar o trabalho, o auditor estará assumindo a responsabilidade de que este foi cumprido adequadamente e que os objetivos foram alcançados.

11. PARTICIPAÇÃO DE ESTUDANTES EM SERVIÇOS DE AUDITORIA

A Resolução 648, de 21.04.89, do Conselho Federal de Contabilidade, estabeleceu as normas sobre a participação de estudantes de Ciências Contábeis em serviços de auditoria.

O aluno matriculado em curso superior de Ciências Contábeis pode participar em trabalhos de auditoria contábil, na qualidade de auxiliar, sob a supervisão, orientação e responsabilidade direta de Contador habilitado, desde que já tenha cursado com aproveitamento o correspondente a um mínimo de 300 horas-aula em disciplinas específicas de Contabilidade, ou que esteja registrado no CRC como Técnico em Contabilidade.

O contador responsável deve comunicar ao CRC de sua jurisdição, até o último dia de cada semestre, os nomes das partes envolvidas, inclusive do estabelecimento de ensino. A não observância dessa condição constitui infração, inclusive ao Código de Ética Profissional do Contabilista, sendo punida com multa específica.

A comprovação de regularidade de matrícula e frequência, feita pelo estudante junto ao contratante, será apresentada ao CRC respectivo sempre que solicitada.

12. ENCERRAMENTO DO TRABALHO

Depois de encerrados os exames sobre as demonstrações contábeis da entidade, o auditor deverá expressar a sua opinião sobre a adequação à situação patrimonial e financeira da entidade, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e observando as normas de auditoria e os procedimentos aplicados às circunstâncias.

O auditor indicará os ajustes e/ou reclassificações que devem ser efetuados pela administração da entidade, fazer as recomendações que julgar necessárias e proceder à emissão do seu parecer de acordo com as normas relativas ao parecer e na data que corresponde àquela de encerramento dos exames de campo.

13. CONCLUSÃO

Durante o desenvolvimento deste trabalho, procurei abordar os vários aspectos relevantes da auditoria contábil, com o objetivo de dar uma noção geral sobre a matéria.

A auditoria, como técnica contábil, goza de grande prestígio entre a classe contábil. O profissional de auditoria, que dever estar sempre renovando os seus conhecimentos, tem um imenso campo de atuação e, quando competente, será sempre requisitado por grandes empresas para contribuir no desenvolvimento destas.

Durante o trabalho de pesquisa, pude perceber o quanto é atrativa a carreira de auditor independente e a dimensão da sua importância para o crescimento e desenvolvimento das empresas.

BIBLIOGRAFIA

- HILARIO FRANCO. Auditoria Contábil, 1989
- EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. Contabilidade Indutória, São Paulo, Atlas, 1988.
- LEI Nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas).
- WILLIAM ATTIE. Auditoria, São Paulo, Atlas.
- JOSÉ CARLOS MARION. Contabilidade Empresarial, São Paulo, Atlas, 1990.
- HILARIO FRANCO. Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços, São Paulo, Atlas, 1987.
- SÉRGIO IUDICIBUS. Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações, São Paulo, 1988.
- SÉRGIO IUDICIBUS. Análise de Balanços, São Paulo, Atlas, 1990.
- RESOLUÇÃO 648 CFC, DE 21 de Abril de 1989.
- RESOLUÇÃO 700 CFC, DE 24 de Abril de 1991.
- RESOLUÇÃO 701 CFC, DE 01 de JUNHO de 1991.